



### **СЕРГЕЙ АНАТОЛЬЕВИЧ СОСНОВСКИЙ**

*доцент кафедры государственного и административного права юридического факультета СПбГУ, руководитель налоговой практики юридической фирмы «Пепеляев Групп» в Санкт-Петербурге, кандидат юридических наук*

*s.sosnovsky@spbu.ru*

## **ПРАКТИЧЕСКИЕ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ ДОСУДЕБНОГО ОБЖАЛОВАНИЯ АКТОВ, ДЕЙСТВИЙ И РЕШЕНИЙ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ**

В статье автор обращает внимание на проблемы процедуры и практики обязательного административного обжалования решений налоговых органов: правомерность участия должностных лиц Управлений ФНС по субъектам Федерации в рассмотрении материалов проверок нижестоящими инспекциями, несоответствие описательной и мотивировочной части решений вышестоящих налоговых органов по жалобам выводам резолютивной части, стремление вышестоящих налоговых органов любым путем обосновать законность обжалуемых решений, неопределенность порядка направления налогоплательщику решений вышестоящего налогового органа.

*Ключевые слова: административная жалоба, налоговый орган, досудебное обжалование, принцип объективности и беспристрастности*

В последние годы институт досудебного обжалования актов, действий и решений налоговых органов активно развивается. Уже почти три года любые ненормативные акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц (за исключением актов, принятых по итогам рассмотрения жалоб, а также актов, действий или бездействия ФНС России или ее должностных лиц) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган<sup>1</sup>. До этого, еще с 2009 г., обязательным стало административ-

<sup>1</sup> См.: абз. 1 п. 2 ст. 138 НК РФ в ред. Федерального закона от 02.07.2013 № 153-ФЗ.

ное обжалование решений, принятых налоговыми органами по итогам налоговых проверок<sup>2</sup>.

Руководство ФНС России оценивает результаты применения нового порядка как однозначно положительные<sup>3</sup>, основываясь на статистике, согласно которой в последние годы количество налоговых споров в судах постоянно снижается.

Проблематика досудебного обжалования привлекает все большее внимание и в науке<sup>4</sup>. Однако практика, на наш взгляд, выявила ряд проблем, которые требуют осмысления и, возможно, решения на законодательном уровне.

**Первая проблема — правомерность участия должностных лиц Управлений ФНС по субъектам Федерации в рассмотрении материалов проверок нижестоящими инспекциями в порядке, установленном ст. 101 НК РФ.**

Нам известно о существовании такой практики по крайней мере в столь удаленных друг от друга регионах, как Ростовская, Новосибирская области и Санкт-Петербург. Ключевым моментом здесь, как нам представляется, является обязательность досудебной стадии обжалования именно в вышестоящий налоговый орган решений, принимаемых налоговыми инспекциями. Возникает объективное противоречие: вышестоящий орган будет рассматривать жалобу на решение, в формировании которого он сам (в лице своих представителей) принимал участие. Думается, это явно не соответствует основополагающим принципам юрисдикционной деятельности, ведь никто не может быть судьей в собственном деле.

С письменным обоснованием такого подхода налоговых органов нам сталкиваться пока не доводилось, как не видели мы и судебных актов с анализом этой проблемы. Однако попробуем «реконструировать» обоснование позиции налоговых органов:

- поскольку налоговые органы составляют единую централизованную систему (ст. 2 Закона РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», ст. 30 НК РФ), участие представителей вышестоящего органа в рассмотрении материалов проверок органами нижестоящими позволяет в рамках субординационных связей обеспечить согласование позиций территориальных налоговых органов разного уровня. Вышестоящий орган в порядке субординации и контроля за нижестоящим обеспечивает законность

<sup>2</sup> См.: п. 5 ст. 101.2 НК РФ в ред. Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ, п. 16 ст. 7 Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ.

<sup>3</sup> См., напр.: Аракелов С. Конфликтов с налогоплательщиками каждый год становится все меньше // РБК daily. 2012. 11 июля; Суворова Е.В. Концептуальные изменения процедуры рассмотрения налоговых споров // Налоговед. 2012. № 5. С. 13–18.

<sup>4</sup> См., напр.: Хаванова И.А. Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование / под ред. И.И. Кучерова. М., 2013; Васильева Е.Г. Досудебное урегулирование налоговых споров в РФ (сравнительно-правовое исследование) // Налоги и финансовое право. Тематический выпуск «Актуальные вопросы современного налогового контроля: анализ ситуаций и судебная практика» / под ред. А.В. Брызгалина. 2014. № 12. С. 93–98; и др.

принимаемых последним решений, чтобы уменьшить число поводов для возможных споров;

- в ст. 100 и 101 НК РФ отсутствует прямой запрет на участие представителей вышестоящих налоговых органов в рассмотрении материалов проверок нижестоящими инспекциями;
- участие представителей вышестоящего органа в процедуре рассмотрения материалов в органе нижестоящем не означает, что нарушается компетенция последнего. Принятое по итогам проверки решение — это одностороннее властное волеизъявление государственного органа в лице уполномоченного должностного лица (руководителя налоговой инспекции или его заместителей), которое реализуется им единолично. Однако это возражение представляется нам слабым. Буквальное содержание ст. 101 НК РФ (по крайней мере в поддержанном практикой толковании<sup>5</sup>) не требует от руководителя налоговой инспекции непосредственно по окончании рассмотрения материалов объявлять о сути принятого им решения. Как правило, по окончании процедуры составляется протокол и налогоплательщику сообщают, что решение он получит в установленные НК РФ сроки. Что происходит в кабинете руководителя, когда закрывается дверь за вышедшим представителем налогоплательщика, — вопрос, непрозрачный для правового регулирования. Процедура собственно формирования волеизъявления никак не урегулирована правовыми актами, и поэтому налогоплательщик не может быть уверен, что после его ухода должностные лица налоговых органов (включая представителей органа вышестоящего) не будут воздействовать на волеизъявление руководителя инспекции, уполномоченного принимать решение;
- в рассмотрении материалов проверок в инспекциях участвуют одни представители вышестоящего органа, а в рассмотрении жалобы на принятое решение в вышестоящем органе — уже совсем другие, возможно, даже входящие в различные подразделения.

Тут мы затрагиваем важнейшую проблему административного обжалования как такового — принципы независимости, объективности и беспристрастности.

В рамках существующей модели никуда не уйти от конфликта, с одной стороны, перечисленных принципов, реализация которых должна обеспечиваться в рамках института обжалования, а с другой — ведомственного интереса вышестоящего органа. Как показывает практика (и зарубежная, и историческая российская), решить эту проблему позволяет создание независимых юрисдикционных органов, рассматривающих административные жалобы — например специальных трибуналов<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> См.: п. 43 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

<sup>6</sup> См., напр.: *Панова И.В.* Правовое регулирование административной юстиции: зарубежный и российский опыт // Вестник ВАС РФ. 2012. № 12. С. 70–8; *Шередеко Е.В.* К вопросу об

На сегодня в России таких специализированных органов нет. Неким паллиативом стало создание с 2006 г. в структуре налоговых органов подразделений налогового аудита, «в чьи задачи входит объективная проверка обоснованности жалоб на результаты налоговых проверок и урегулирование налоговых споров до суда, доведение до судебной стадии разрешения спора только обоснованных и законных решений»<sup>7</sup>.

Однако отметим, что это именно паллиатив. Отделы налогового аудита являются структурными подразделениями налоговых органов и не имеют самостоятельной направленной «вовне» компетенции. Для закона внутренняя организация налоговых органов «непроницаема». НК РФ лишь относит рассмотрение жалоб к компетенции вышестоящего налогового органа, не затрагивая вопрос о том, какое должностное лицо будет это делать от имени вышестоящего органа.

В Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы указано: «Возложение на подразделения по досудебному урегулированию налоговых споров функций по проведению мероприятий налогового контроля не допускается». Однако достаточно ли этой нормы для уверенности, что в вышестоящем органе жалобу не будут рассматривать те же должностные лица, которые участвовали в принятии обжалуемого решения, особенно после того, как налогоплательщикам дважды — постановлением Президиума ВАС РФ<sup>8</sup> и прямой поправкой в НК РФ<sup>9</sup> — указали, что участвовать в рассмотрении жалоб в вышестоящем органе они не могут<sup>10</sup>?

---

административном порядке разрешения налоговых споров в Соединенном Королевстве Великобритании и Северной Ирландии // Финансовое право. 2012. № 2. С. 31–34.

<sup>7</sup> Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы, утв. приказом ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@.

<sup>8</sup> См.: постановление Президиума ВАС РФ от 21.09.2010 № 4292/10.

<sup>9</sup> См.: п. 2 ст. 140 НК РФ в ред. Федерального закона от 02.07.2013 № 153-ФЗ. Отметим, что законодатель недавно, причем вновь «с подачи» ФНС, отошел от столь строго подхода — Федеральным законом от 01.05.2016 № 130-ФЗ в п. 2 ст. 140 НК РФ установлено, что жалоба рассматривается с участием заявителя в случае «выявления в ходе рассмотрения жалобы... противоречий между сведениями, содержащимися в представленных нижестоящим налоговым органом материалах, либо несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в материалах нижестоящего налогового органа».

<sup>10</sup> К тому же процедура рассмотрения жалоб традиционно с 2004 г. регулируется приказами налоговых органов с грифом «Для служебного пользования», которые официально не обнародуются (например, приказ МНС России от 16.07.2004 № САЭ-4-14/44дсп@# «Об утверждении Регламента рассмотрения заявлений и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие, а также на акты ненормативного характера налоговых органов Российской Федерации во внесудебном порядке» (о его существовании стало известно после того, как представители ФНС сослались на приказ в арбитражном деле № ВАС-8298/09); приказ ФНС России от 24.03.2006 № САЭ-4-08/44дсп@# «Об утверждении Регламента рассмотрения заявлений и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие, а также на акты ненормативного характера налоговых органов Российской Федерации во внесудебном порядке»).

Государственные органы связаны законом<sup>11</sup>, а процедурные нормы должны устанавливать именно гарантии защиты прав слабой стороны. Полагаем, что участие представителей вышестоящих налоговых органов в рассмотрении материалов проверок нижестоящими инспекциями такие гарантии не устанавливает, а, напротив, попирает.

Вторая проблема, которую хотелось бы затронуть, — **несоответствие описательной и мотивировочной части решений вышестоящих налоговых органов выводам резолютивной части.**

В силу подп. 2–5 п. 3 ст. 140 НК РФ вышестоящий налоговый орган, который пришел к выводу, что обжалуемый акт (решение, действия) не соответствует закону, и отразил это в мотивировочной части решения, вправе:

- отменить акт налогового органа ненормативного характера;
- отменить решение налогового органа полностью или в части;
- отменить решение налогового органа полностью и принять по делу новое решение;
- признать действия или бездействие должностных лиц налоговых органов незаконными и вынести решение по существу.

Однако на практике встречаются и иные подходы.

Так, в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля, назначенных после рассмотрения материалов камеральной проверки, налоговая инспекция со ссылкой на ст. 93 НК РФ направила налогоплательщику требование, в котором под угрозой штрафа указала на необходимость представить *пояснения* по обширному кругу вопросов. Налогоплательщик подал жалобу в Управление ФНС, ссылаясь на то, что налоговый орган в силу ст. 89 и 93 НК РФ может в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля истребовать только документы, а истребование пояснений по интересующим инспекцию вопросам законом не предусмотрено.

Оценивая приведенные в жалобе доводы, УФНС пришло к следующим выводам<sup>12</sup>:

- из п. 6 ст. 101 НК РФ следует, что в качестве дополнительных мероприятий налогового контроля может проводиться истребование документов в соответствии со ст. 101 и 101.1 НК РФ;

<sup>11</sup> На принцип основанности на законе деятельности органов исполнительной власти и связанность налоговых органов законом неоднократно указывал КС РФ (см.: определения КС РФ от 18.09.2014 № 1822-О, от 19.10.2010 № 1422-О-О, от 04.12.2003 № 442-О; постановление КС РФ от 23.12.2009 № 20-П и др.).

<sup>12</sup> Решения УФНС и ФНС, которые цитируются здесь и далее по тексту статьи, в широком доступе не публиковались, поэтому мы не приводим их реквизиты (даты и номера).

- в п. 1 ст. 93 НК РФ указано, что должностное лицо налогового органа, проводящего налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы;
- перечень дополнительных мероприятий налогового контроля, закрепленный в п. 6 ст. 101 НК РФ, и права должностного лица, зафиксированные п. 1 ст. 93 НК РФ, являются конкретными, исчерпывающими и не предусматривают неоднозначного толкования.

На основании вышеизложенного УФНС установило и отразило в мотивировочной части решения, что пункты требования «в части истребования пояснений и информации не соответствуют положениям НК РФ, в связи с чем Управление в указанной части признает их не подлежащими исполнению». Однако данный вывод УФНС не нашел отражения в резолютивной части решения, где говорится: «...оставить жалобу <...> без удовлетворения».

В связи с неопределенностью сложившегося правового положения налогоплательщик подал жалобу на решение УФНС в следующую инстанцию — Федеральную налоговую службу.

ФНС России оставила жалобу без удовлетворения, указав при этом в мотивировочной части решения, что истребование информации соответствует закону, а потому «ФНС России признает неправомерным вывод Управления, изложенный в мотивировочной части решения... в части необоснованности истребования у Общества информации... Вместе с тем, поскольку в резолютивной части решения Управления жалоба заявителя на требования Инспекции... оставлена без удовлетворения, Решение Управления... отмене не подлежит».

В изложенном примере был нарушен весьма важный для юрисдикционной деятельности запрет на поворот к худшему. В результате обращения в ФНС с жалобой на неопределенное решение Управления налогоплательщик не только не добился защиты своих прав, но напротив — ФНС дезавуировала благоприятные для подателя жалобы выводы Управления. Инспекция, направлявшая требования, не преминула взять это на вооружение, и по следующим проверкам продолжила истребовать информацию у налогоплательщика в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля. Это стало возможным в связи с тем, что сам принцип запрета на поворот к худшему не закреплен прямо в НК РФ и был сформулирован только Президиумом ВАС РФ. В постановлении от 28.07.2009 № 5172/09 Суд указал: «Поскольку вышестоящий налоговый орган принимает решение по жалобе, он не вправе по итогам ее рассмотрения принимать решение о взыскании с налогоплательщика *дополнительных налоговых платежей, не взысканных оспариваемым решением налогового органа* (курсив наш. — С.С.). Иной подход создавал бы налогоплательщику препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации им права на обжалование вынесенного в отношении него решения»<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Такая же формулировка закреплена и в п. 81 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

В приведенном примере этот запрет формально не нарушен: поскольку обжаловалось истребование информации, то ни дополнительных, ни «первоначальных» платежей с налогоплательщика не взыскивалось и взыскиваться не могло.

Однако интересно, что на программно-концептуальном уровне ФНС России называет «невозможность ухудшения положения лица по результатам рассмотрения его жалобы» в числе основных достоинств «избранной организационно-правовой модели» урегулирования налоговых споров<sup>14</sup>. Как видим, в данном случае «невозможность ухудшения» излагается более широко, без ссылки только непосредственно на доначисление налогов. А вот комментировать соотношение общего принципа с приведенным нами примером практической деятельности ФНС по рассмотрению жалоб мы не возьмемся.

**Третья проблема — могут ли вышестоящие налоговые органы, стремясь любым путем обосновать законность обжалуемых решений, во время рассмотрения жалоб делать бывшее небывшим?**

Рассмотрим пример. Налоговая инспекция, проводя выездную проверку, два раза подряд приостанавливала ее, указывая в качестве основания истребование документов у одного и того же лица. Казалось бы — прямое нарушение п. 9 ст. 89 НК РФ. Налогоплательщик подал жалобу на второе решение о приостановлении в УФНС, но в ответ получил целых два решения. В первом из них Управление, безо всякого упоминания о поданной налогоплательщиком жалобе, сообщало, что в порядке контроля за нижестоящей инспекцией установлено: *первое* решение о приостановлении (которое налогоплательщик не обжаловал) не соответствует закону. В действительности проверка приостановлена для истребования документов вовсе не у ООО «С.-М.», как указала в первом решении о приостановлении инспекция, а у ООО «А.». Поэтому Управление со ссылкой на ст. 9 Закона РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» и п. 3 ст. 31 НК РФ постановило внести изменения в первое решение «путем внесения изменения в основание приостановления проведения проверки»: ссылку на приостановление для истребования документов у ООО «С.-М.» поправили на ссылку для истребования у ООО «А.».

Через 5 дней поступил и ответ по жалобе налогоплательщика: Управление сообщило, что обстоятельства «подлежат оценке с учетом всех фактических обстоятельств по делу». Проверка действительно не может приостанавливаться более одного раза для истребования у одного лица. Но поскольку ранее первое решение о приостановлении для истребования у ООО «С.-М.» изменено самим Управлением, то «обстоятельства, послужившие основанием для обращения с жалобой <...> устранены в период ее рассмотрения». Поэтому в жалобе следует отказать<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> См.: Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы, утв. приказом ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@.

<sup>15</sup> Отметим, что арбитражные суды второй и третьей инстанций поддержали позицию налогового органа (см.: постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.12.2015 по делу № А56-5497/2015).



Как это можно оценить? Право вносить изменения в принятое нижестоящим органом решение у Управления действительно есть. Но если при рассмотрении жалоб Управление, выявив нарушения, не отменяет дефектные акты и решения, а «стирает их из истории», то институт досудебного обжалования превращается в профанацию.

Наконец, четвертая проблема касается **порядка направления налогоплательщику решений вышестоящего налогового органа.**

Согласно абз. 4 п. 6 ст. 140 НК РФ «решение налогового органа по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вручается или направляется лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу), в течение трех дней со дня его принятия».

Последовательность действий налогового органа закон не устанавливает. Так, не говорится о том, что решение может быть направлено по почте только в том случае, если податель жалобы уклоняется от получения решения. На практике и управления ФНС по субъектам Федерации, и ФНС России направляют подлинники решений всем налогоплательщикам по почте. Однако срок доставки корреспонденции, например, в пределах Санкт-Петербурга может быть больше недели.

Копия решения может быть выдана представителю подателя жалобы на руки по отдельному ходатайству. Но ни сроки выдачи копии, ни сама возможность обратиться за ее получением законом не предусмотрены. Обычно копию выдают на руки без лишних проволочек. Но вышестоящий налоговый орган может в силу каких-то причин вдруг затянуть эту процедуру, ссылаясь на то, что по закону ответ на любое обращение должен быть дан в течение месяца.

Однако обжалуемое решение вступает в силу с момента утверждения вышестоящим органом (ст. 101.2 НК РФ). Налоговые инспекции получают решения вышестоящих органов оперативно — по электронным каналам связи.

В результате получается: инспекция решение уже получила и может принимать меры по принудительному исполнению, в том числе направлять требования об уплате налога, а затем и обращать взыскание на имущество. Налогоплательщик же решения вышестоящего органа на руках не имеет, в лучшем случае он может увидеть на сайте ФНС России краткую информацию о том, что жалоба рассмотрена. Но точного содержания решения налогоплательщик в этот момент еще не знает. Защита прав в суде в этом случае существенно затруднена.

Надеемся, эту проблему позволит решить поправка, внесенная недавно в ст. 139.2 НК РФ Федеральным законом от 01.05.2016 № 130-ФЗ: теперь налогоплательщик непосредственно в тексте жалобы будет указывать «способ получения решения по жалобе: на бумажном носителе, в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика». Общение по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет действительно может быть оперативным. Правда, не изменился абз. 6 п. 4 ст. 140 НК РФ, который



по-прежнему обязывает вышестоящий налоговый орган вручать (направлять) решение по жалобе налогоплательщику в течение трех дней со дня ее принятия. В инспекцию же решение вполне может уйти сразу после появления.

Как нам представляется, описанные проблемы не только выступают следствием упущений правоприменительной практики, которые могут и даже должны быть исправлены организационными мерами со стороны ФНС России, но и дают основания задуматься над недостатками правового регулирования процедуры рассмотрения жалоб налоговыми органами, отнюдь не все из которых устранены недавно принятым Федеральным законом от 01.05.2016 № 130-ФЗ. Образцом для подражания могут служить, например, нормы антимонопольного законодательства<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Данная мысль была высказана С.В. Овсянниковым в ходе дискуссии на научно-практической конференции «Правовое регулирование природопользования: поиск баланса частных и публичных интересов», организованной Санкт-Петербургским государственным университетом и ОАО «Газпром нефть» и проходившей в стенах юридического факультета СПбГУ 28–30 октября 2015 г.